

**Audience publique du 13 juillet 2010**

Recours formé par  
la société à responsabilité limitée ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôts

---

**JUGEMENT**

I.

Vu la requête, inscrite sous le numéro 25358 du rôle, déposée le 3 février 2009 au greffe du tribunal administratif par la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son gérant actuellement en fonctions, à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 17 novembre 2008, répertoriée sous le numéro ... du rôle, ayant déclaré partiellement justifiée une réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004, émis le 23 avril 2008 par l'administration des Contributions directes, section des sociétés, bureau d'imposition ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 avril 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en ses plaidoiries à l'audience publique du 21 octobre 2009 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 16 décembre 2009, prononçant la rupture du délibéré invitant les parties à déposer un mémoire supplémentaire sur trois questions déterminées ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 18 janvier 2010 par la société à responsabilité limitée ... ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 3 février 2010 par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif le 26 février 2010 par la société à responsabilité limitée ... ;

## II.

Vu la requête, inscrite sous le numéro 25514 du rôle, déposée le 12 mars 2009 au greffe du tribunal administratif par la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son gérant actuellement en fonctions, à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 2 février 2009, répertoriée sous le numéro ... du rôle, ayant déclaré partiellement justifiée une réclamation dirigée contre les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 1998 à 2004, émis le 23 avril 2008 par l'administration des Contributions directes, section des sociétés, bureau d'imposition ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 juin 2009 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif le 10 juillet 2009 par la société ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en ses plaidoiries à l'audience publique du 21 octobre 2009 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 14 janvier 2010, prononçant la rupture du délibéré eu égard à la connexité avec l'affaire inscrite sous le numéro 25358 du rôle ;

## I. + II.

Le juge rapporteur entendu en son rapport complémentaire, Monsieur ... en ses explications, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en ses plaidoiries à l'audience publique du 24 mars 2010.

---

Le 29 février 2008, le service de révision de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le service de révision », émit à la demande du préposé du bureau d'imposition ... de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », un rapport concernant l'analyse de la comptabilité de la société à responsabilité limitée ..., désigné ci-après par « la société ... », concernant les années d'imposition 1998 à 2004 inclus.

En date du 23 avril 2008, le bureau d'imposition, émit à l'égard de la société ..., les bulletins de l'impôt sur la fortune concernant les années 1999 à 2004, les bulletins de la retenue d'impôt sur le revenu des capitaux concernant les années 1998 à 2004, les

bulletins de l'impôt commercial communal concernant les années 1998 à 2004, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités concernant les années 1998 à 2004.

Les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux renseignèrent : « *Veranlagung gemäss dem Prüfungsbericht des Service de Révision (S.R.)* ». Les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités de 1998 à 2004 font état de distributions cachés de bénéfices et indiquent à titre d'explication : « *Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux* ».

Par courrier du 30 juin 2008, la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre des bulletins émis en date du 23 avril 2008 par le bureau d'imposition.

Par décision du 17 novembre 2008 le directeur prit position par rapport aux réclamations introduites contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2003 et 2004, dans les termes suivants :

*« Nach Einsicht der am 1. Juli 2008 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., im Namen der ..., mit Sitz in L-..., „Einspruch (Anfechtung)“ erhebt:*

*- gegen die Berichtigungsveranlagungen der Körperschaftsteuerbescheide und Gewerbesteuermessbescheide der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002,*

*- gegen die Körperschaftsteuerbescheide und Gewerbesteuermessbescheide der Jahre 2003 und 2004;*

*- gegen die Kapitalertragsteuerbescheide der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004;*

*- gegen die Berichtigungsbescheide des Betriebsvermögens per Fortschreibung zum 1. Januar 1999, sowie per Hauptfeststellungen zum 1. Januar 2001 und 1. Januar 2002;*

*- gegen die Berichtigungsbescheide der Vermögensteuer, per Neuveranlagung am 1. Januar 1999, sowie per Hauptveranlagungen am 1. Januar 2001 und 1. Januar 2002,*

*alle vorerwähnten Bescheide ergangen am 23. April 2008; Nach Einsicht der §§ 228 und 301 Abgabenordnung (AO);*

*Nach Einsicht der Steuerakte;*

*In Erwägung, dass der Rechtsbehelf des Einspruchs dem Luxemburger Steuerrecht völlig fremd ist, allerdings gegen Steuerbescheide das Rechtsmittel der Anfechtung (Reklamation) gegeben ist;*

*In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge der Rechtsmittelführer gebunden sind;*

*In Erwägung, dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt;*

*dass jede Verfügung dennoch einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden;*

*dass infolgedessen vorliegender Anfechtungsentscheid zu den Körperschafts- und Gewerbesteuermessbescheiden ergeht, während die übrigen Anfechtungen getrennt, unter Aktenzeichen ... entschieden werden;*

*In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführerin dadurch beschwert fühlt, weil das Steueramt die Gewinne der Gesellschaft aufgrund einer Betriebsprüfung erhöhte;*

## *I.*

*In grundsätzlicher Erwägung vorab, dass im vorliegenden Falle die Bestimmungen des internationalen Rechts, insbesondere des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg insofern nicht zum Tragen kommen, als die Steuerpflicht der Rechtsmittelführerin in Luxemburg eindeutig von den luxemburger Behörden bejaht wird, und zwar sowohl von den Revisoren bei der Betriebsprüfung, als auch vom zuständigen Steueramt, und letztlich im Rahmen der Ermittlung der Rechtsmittelbehörde;*

*In Erwägung des Weiteren, dass, im Rahmen der vorliegenden Anfechtungen, eingereicht von einer als juristischen Person als solcher rechtsmittelführenden Kapitalgesellschaft, Vorbringungen bezüglich der etwaigen beschränkten Steuerpflicht eines anderen Steuerpflichtigen, insoweit einer natürlichen Person, als unzulässig zu verwerfen sind, selbst wenn es sich um Teilhaber oder Geschäftsführer der Rechtsmittelführerin handelt;*

## *II.*

*In Erwägung, dass sämtliche strittigen Bescheide aufgrund einer Betriebsprüfung ergingen;*

*In Erwägung, dass die Rechtsmittelführerin ihrer Handelsermächtigung entsprechend mit Edelmetallen handelt, allerdings ohne auch nur im Geringsten ihre Wareneinkäufe zu belegen, sei es durch Rechnungen oder Lieferscheine, sodass eine Identifikation der Lieferanten unmöglich gemacht wird;*

*In Erwägung, dass nach Rückgewinnung der Reinmetalle in Scheideanstalten, diese der Rechtsmittelführerin den Gegenwert abzüglich Kosten auf luxemburger Betriebskonten überwiesen;*

*dass im Übrigen hiermit allein eine nachweisliche Geschäftstätigkeit von Bedeutung in Luxemburg durchaus erwiesen ist;*

*In Erwägung, dass über die von den Scheideanstalten überwiesenen Nettobeträge einerseits Rechnungen an Lieferanten zwar ausgestellt wurden, abzüglich einer offiziell ausgewiesenen 5-prozentigen Kommission;*

*dass erwiesenermaßen Lieferantennamen sogar frei erfunden wurden;*

*dass die Differenzbeträge jedoch, von wenigen Ausnahmen abgesehen, und entgegen handelsüblicher Rechnungslegung und den Möglichkeiten heutigen Geldverkehrs, eben nicht per Überweisung an die (unbekannten) Lieferanten ergingen, sondern eine Barabhebung vom Geschäftskonto erfolgte, mit der Vorgabe dem (unbekannten) Berechtigten wäre die gleiche Summe in bar ausgezahlt worden;*

*dass jedoch diese Barauszahlungen angeblich ohne jegliche Quittierung erfolgt sein sollen, sinnwidrig entgegen jeder handels- und steuerrechtlichen Geschäftspraxis; dass von daher absolut nicht mehr nach zu vollziehen ist, wie viel Bargeld in Wirklichkeit an Unbekannte weiter gereicht bzw. als reale Kommission für Eigenbedarf einbehalten wurde;*

*In Erwägung des Weiteren, dass von einer deutschen Behörde einwandfrei festgestellt wurde, dass Zeit deckend mit den Barabhebungen vom Geschäftskonto der Rechtsmittelführerin, erhebliche Einzahlungen auf verschiedene Privatkonten des geschäftsführenden Gesellschafters erfolgten;*

*dass deshalb die Verschleierung der Lieferantennamen und -zahlungen gerade eine eben solche Verschleierung der real einbehaltenen Kommissionshöhe der Rechtsmittelführerin beinhaltet;*

*In Erwägung, dass vorstehende Ausführungen beweisen, dass die Rechtsmittelführerin ständig gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung verstoßen hat, sodass eine nachvollziehende Kontrolle der tatsächlichen Gewinnermittlung nicht nur erheblich erschwert, sondern völlig verhindert wurde;*

*In Erwägung, dass laut § 217, Absatz 2 AO, die Besteuerungsgrundlagen genau dann zu schätzen sind, wenn, wie im gegebenen Fall, der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft verweigert;*

*dass das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige, wie im gegebenen Fall, Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorliegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind;*

*In Erwägung, dass die Gesamtberechnung über den Prüfungszeitraum Vermögensschwankungen, respektive Gegenüberstellung von Einkünften und Ausgaben des geschäftsführenden Gesellschafters und einzigem Verfügenden über die Bankkonten der Rechtsmittelführerin, klar einen Fehlbetrag ergaben, der als nicht erklärter, nicht versteuerter, aber entnommener Gewinn der Rechtsmittelführerin ausgewiesen ist, anhand der unzulässigen Geschäftspraktiken, insbesondere hohe Bar-Transfers ohne jegliche Belege;*

*In Erwägung, dass als Folge der vorgenannten Feststellungen die Gewinnmarge der Rechtsmittelführerin korrigiert errechnet werden musste;*

*In Erwägung, dass, nach Abschluss der Betriebsprüfung sowie nach der Besteuerung, auf ein Neues erwiesen wurde, dass alle Steuererklärungen unvollständig und unrichtig waren, insofern noch nachträglich scheinbar bis dato unbekannte Einnahmen und Guthaben eingebracht wurden;*

*dass also Kontenstände, Kredite und deren Rückzahlungsmodalitäten, und auch Mieteinnahmen angeführt wurden, um die festgestellten Defizite zwischen Einnahmen und Ausgaben zu widerlegen;*

*In Erwähnung ungeachtet dessen, dass man die bezeichneten (Neu-) Einnahmen als im Laufe der Jahre, wenn nicht Jahrzehnte, ebenfalls aus nicht vor Steuer angegebenen, aber dennoch erwirtschafteten, da entnommenen Gewinnen erkennen könnte, blieb es*

*angezeigt, die effektive Gewinnmarge der Rechtsmittelführerin auf Grund dieser nachträglich vorgebrachten Tatsachen neu zu bestimmen;*

*In Erwägung, dass die aufgedeckten Fehlbeträge zwischen nachgewiesenen Ausgaben und Einnahmen sich zuerst unerklärt in einer Höhe von 1.408.599,36 € über sieben Jahre ergaben, ohne dass dieser Differenz irgendeine schlüssige Erklärung entgegenstand;*

*dass die entsprechenden Berechnungen und Auflistungen, im Anhang I (Anlage 1: 15 Seiten und Anlage 2: 1 Seite), der Bestandteil dieser Entscheidung ist, vorliegen;*

*In Erwägung, dass unter Berücksichtigung der nachgetragenen Informationen neu errechnet ein Differenzbetrag in Höhe von 945.973,37 € verblieb;*

*dass die diesbezüglichen Neuberechnungen und Auflistungen im Anhang II (Anlage: 15 Seiten) als Bestandteil dieser Entscheidung vorliegen;*

*In Erwägung, einerseits, dass eine Berichtigung aufgrund des § 94 AO der ergangenen Steuerbescheide durch das Steueramt nicht mehr in Frage kommen konnte;*

*dass es jedoch, andererseits, der Rechtsmittelbehörde im Rahmen der Streitsachenentscheidung obliegt, die entnommenen, nicht versteuerten Gewinne der Rechtsmittelführerin in Höhe von 945.973,36 € anzusetzen, sowie die effektive Gewinnmarge der Rechtsmittelführerin auf Grund dieser nachträglich vorgebrachten Tatsachen herabzusetzen (s. Anhang II);*

*In Erwägung, dass, entsprechend der vom Steueramt vollzogenen Veranlagung, die nunmehrigen verbleibenden Fehlbeträge als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert und als solche versteuert werden müssen;*

### **III.**

*In nur nebenstehender Erwägung, dass die Rechtsmittelführerin, unaufgefordert, zu Beginn der Betriebsprüfung sogenannte „berichtigte Steuererklärungen“ einreichte, welche höhere Gewinne als die ursprünglich erklärten ausweisen sollten, dies jedoch ohne irgend eine nachvollziehbare Begründung, es sei denn zur Besänftigung (?);*

*dass allein eine derartige Vorgehensweise die Unrichtigkeit der abgegebenen Steuererklärungen nochmals und vollends unter Beweis stellt;*

### **IV.**

*In Erwägung, dass die Einzelheiten der zu ändernden Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide der Jahre 1998 bis 2004, im Anhang, der Bestandteil dieser Entscheidung ist, vorliegen;*

*In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde;*

**AUS DIESEN GRÜNDEN**

**ENTSCHEIDET:**

*die Anfechtungen sind zulässig;  
sie sind teilweise begründet, infolgedessen,  
- setzt die Körperschaftsteuer, inklusive Beschäftigungsfonds, wie folgt fest:  
für das Jahr 1998 auf 1.371.396 Franken;  
für das Jahr 1999 auf 1.552.512 Franken;  
für das Jahr 2000 auf 2.798.640 Franken;  
für das Jahr 2001 auf 1.849.943 Franken;  
für das Jahr 2002 auf 32.032,00 Euro;  
für das Jahr 2003 auf 16.279,12 Euro;  
für das Jahr 2004 auf 16.896,88 Euro;  
- setzt die Gewerbesteuer wie folgt fest:  
für das Jahr 1998 auf 582.700 Franken;  
für das Jahr 1999 auf 427.600 Franken;  
für das Jahr 2000 auf 827.000 Franken;  
für das Jahr 2001 auf 523.400 Franken;  
für das Jahr 2002 auf 9.187,00 Euro;  
für das Jahr 2003 auf 4.023,00 Euro;  
für das Jahr 2004 auf 4.226,00 Euro;  
verweist zur Durchführung an das Steueramt ».*

Suite au rapport précité du service de révision du 29 février 2008, relatif à l'analyse de la comptabilité de la société ..., le bureau d'imposition émit, en date du 23 avril 2008, à l'égard de ladite société, également les bulletins de l'impôt sur la fortune concernant les années 1999 à 2004, les bulletins de la retenue d'impôt sur le revenu des capitaux concernant les années 1998 à 2004, les bulletins de l'impôt commercial communal concernant les années 1998 à 2004, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités concernant les années 1998 à 2004.

Les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux renseignèrent :  
« *En exécution des dispositions de la section III (articles 146 à 151) de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, la société désignée ci-dessus est débitrice de retenues d'impôt sur les revenus de capitaux du montant établi ci-après (...)* ».

Afin de calculer la retenue d'impôt, le bureau d'imposition a ensuite retenu un taux spécial de 15%, tout en retenant sous la rubrique « *motif et remarques* » que :  
« *Veranlagung gemäss dem Prüfungsbericht des Service de Révision (S.R.) Nach eingehender Prüfung Ihres Schreibens vom 12.03.2008 und nach Rücksprache mit dem S.R. ergeben sich keine neuen Erkenntnisse die zu einer Fristverlängerung der*

*Stellungnahme Anlass geben würden. Seit November 2007 verfügen Sie über die Berechnungsgrundlagen des S.R. Aus Sicht des Steueramts ... besteht kein hinreichender Grund von den ermittelten Bersteuerungsgrundlagen abzuweichen ».*

Les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités de 1998 à 2004 font état de distributions cachées de bénéfices et indiquent à titre d'explication : « *Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux* ».

Par courrier du 30 juin 2008, la société ... introduisit une réclamation auprès du directeur à l'encontre des bulletins émis en date du 23 avril 2008 par le bureau d'imposition.

Par décision du 2 février 2009, le directeur prit position quant à la réclamation dans les termes suivants :

*« Nach Einsicht der am 1. Juli 2008 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., im Namen der ..., mit Sitz in L-..., „Einspruch (Anfechtung)“ erhebt:*

- gegen die Berichtigungsveranlagungen der Körperschaftsteuerbescheide und Gewerbesteuermessbescheide der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002,*
- gegen die Körperschaftsteuerbescheide und Gewerbesteuermessbescheide der Jahre 2003 und 2004;*
- gegen die Kapitalertragsteuerbescheide der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004;*
- gegen die Berichtigungsbescheide des Betriebsvermögens per Fortschreibung zum 1. Januar 1999, sowie per Hauptfeststellungen zum 1. Januar 2001 und 1. Januar 2002;*
- gegen die Berichtigungsbescheide der Vermögensteuer, per Neuveranlagung am 1. Januar 1999, sowie per Hauptveranlagungen am 1. Januar 2001 und 1. Januar 2002, alle vorerwähnten Bescheide ergangen am 23. April 2008;*

*Nach Einsicht der §§ 228 und 301 Abgabenordnung (AO);*

*Nach Einsicht der Steuerakte;*

*In Erwägung, dass der Rechtsbehelf des Einspruchs dem Luxemburger Steuerrecht völlig fremd ist, allerdings gegen Steuerbescheide das Rechtsmittel der Anfechtung (Reklamation) gegeben ist;*

*In Erwägung, dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt; dass jede Verfügung dennoch einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden; dass infolgedessen vorliegender Anfechtungsentscheid zu den Kapitalertragsteuerbescheiden der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004, erheht (sic) während die übrigen Anfechtungen getrennt entschieden werden;*



*In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge der Rechtsmittelführer gebunden sind;*

*In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführerin dadurch beschwert fühlt, weil das Steueramt die Gewinne der Gesellschaft aufgrund einer Betriebsprüfung erhöhte;*

*In Erwägung, dass der Steuereinsammler bereits in seiner Streitsachenentscheidung, unter Aktenzeichen Nr. ..., festhielt:*

*„In Erwägung, dass sämtliche strittigen Bescheide aufgrund einer Betriebsprüfung ergingen;*

*In Erwägung, dass die Rechtsmittelführerin ihrer Handelsermächtigung entsprechend mit Edelmetallen handelt, allerdings ohne auch nur im Geringsten ihre Wareneinkäufe zu belegen, sei es durch Rechnungen oder Lieferscheine, sodass eine Identifikation der Lieferanten unmöglich gemacht wird;*

*In Erwägung, dass nach Rückgewinnung der Reinmetalle in Scheideanstalten, diese der Rechtsmittelführerin den Gegenwert abzüglich Kosten auf luxemburger Betriebskonten überwiesen;*

*dass im Übrigen hiermit allein eine nachweisliche Geschäftstätigkeit von Bedeutung in Luxemburg durchaus erwiesen ist;*

*In Erwägung, dass über die von den Scheideanstalten überwiesenen Nettobeträge einerseits Rechnungen an Lieferanten zwar ausgestellt wurden, abzüglich einer offiziell ausgewiesenen 5-prozentigen Kommission;*

*dass erwiesenermaßen Lieferantennamen sogar frei erfunden wurden;*

*dass die Differenzbeträge jedoch, von wenigen Ausnahmen abgesehen, und entgegen handelsüblicher Rechnungslegung und den Möglichkeiten heutigen Geldverkehrs, eben nicht per Oberweisung an die (unbekannten) Lieferanten ergingen, sondern eine Barabhebung vom Geschäftskonto erfolgte, mit der Vorgabe dem (unbekannten) Berechtigten wäre die gleiche Summe in bar ausgezahlt worden;*

*dass jedoch diese Barauszahlungen angeblich ohne jegliche Quittierung erfolgt sein sollen, sinnwidrig entgegen jeder handels- und steuerrechtlichen Geschäftspraxis;*

*dass von daher absolut nicht mehr nach zu vollziehen ist, wie viel Bargeld in Wirklichkeit an Unbekannte weiter gereicht bzw. als reale Kommission für Eigenbedarf einbehalten wurde;*

*In Erwägung des Weiteren, dass von einer deutschen Behörde einwandfrei festgestellt wurde, dass Zeit deckend mit den Barabhebungen vom Geschäftskonto der*

*Rechtsmittelführerin, erhebliche Einzahlungen auf verschiedene Privatkonten des geschäftsführenden Gesellschafters erfolgten;*

*dass deshalb die Verschleierung der Lieferantennamen und -zahlungen gerade eine eben solche Verschleierung der real einbehaltenen Kommissionshöhe der Rechtsmittelführerin beinhaltet;*

*In Erwägung, dass vorstehende Ausführungen beweisen, dass die Rechtsmittelführerin ständig gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung verstoßen hat, sodass eine nachvollziehende Kontrolle der tatsächlichen Gewinnermittlung nicht nur erheblich erschwert, sondern völlig verhindert wurde;*

*In Erwägung, dass laut § 217, Absatz 2 AO, die Besteuerungsgrundlagen genau dann zu schätzen sind, wenn, wie im gegebenen Fall, der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft verweigert;*

*dass das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige, wie im gegebenen Fall, Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind;*

*In Erwägung, dass die Gesamtberechnung über den Prüfungszeitraum Vermögensschwankungen, respektive Gegenüberstellung von Einkünften und Ausgaben des geschäftsführenden Gesellschafters und einzigem Verfügenden über die Bankkonten der Rechtsmittelführerin, klar einen Fehlbetrag ergaben, der als nicht erklärter, nicht versteuerter, aber entnommener Gewinn der Rechtsmittelführerin ausgewiesen ist, anhand der unzulässigen Geschäftspraktiken, insbesondere hohe Bar-Transfers ohne jegliche Belege;*

*In Erwägung, dass als Folge der vorgenannten Feststellungen die Gewinnmarge der Rechtsmittelführerin korrigiert errechnet werden musste;*

*In Erwägung, dass, nach Abschluss der Betriebsprüfung sowie nach der Besteuerung, auf ein Neues erwiesen wurde, dass alle Steuererklärungen unvollständig und unrichtig waren, insofern noch nachträglich scheinbar bis dato völlig unbekannte Einnahmen und Guthaben eingebracht wurden;*

*dass also Kontenstände, Kredite und deren Rückzahlungsmodalitäten, und auch Mieteinnahmen angeführt wurden, um die festgestellten Defizite zwischen Einnahmen und Ausgaben zu widerlegen;*

*In Erwähnung ungeachtet dessen, dass man die bezeichneten (Neu) Einnahmen als im Laufe der Jahre, wenn nicht Jahrzehnte, ebenfalls aus nicht vor Steuer angegebenen, aber dennoch erwirtschafteten, da entnommenen Gewinnen erkennen könnte, blieb es angezeigt, die effektive Gewinnmarge der Rechtsmittelführerin auf Grund dieser nachträglich vorgebrachten Tatsachen neu zu bestimmen;*

*In Erwägung, dass die aufgedeckten Fehlbeträge zwischen nachgewiesenen Ausgaben und Einnahmen sich zuerst unerklärt in einer Höhe von 1.408.599,36 € über sieben Jahre ergaben, ohne dass dieser Differenz irgendeine schlüssige Erklärung entgegenstand;*

*In Erwägung, dass unter Berücksichtigung der nachgetragenen Informationen neu errechnet ein Differenzbetrag in Höhe von 945.973,37 € verblieb;*

*In Erwägung, dass die diesbezüglichen Neuberechnungen und Auflistungen im Anhang als Bestandteil der Entscheidung des Steuereinsichters ... vorliegen;*

*In Erwägung, einerseits, dass eine Berichtigung aufgrund des § 94 AO der ergangenen Steuerbescheide durch das Steueramt nicht mehr in Frage kommen konnte;*

*dass es jedoch, andererseits, der Rechtsmittelbehörde im Rahmen der Streitsachenentscheidung obliegt, die entnommenen, nicht versteuerten Gewinne der Rechtsmittelführerin in Höhe von 945.973,36 € anzusetzen, sowie die effektive Gewinnmarge der Rechtsmittelführerin auf Grund dieser nachträglich vorgebrachten Tatsachen herabzusetzen (s. Streitsachenentscheidung Aktenzeichen Nr. ..., Anhang II);*

*In Erwägung, dass, entsprechend der vom Steueramt vollzogenen Veranlagung, die nunmehrigen verbleibenden Fehlbeträge als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert und als solche versteuert werden müssen;*

*In nur nebenstehender Erwägung, dass die Rechtsmittelführerin, unaufgefordert, zu Beginn der Betriebsprüfung sogenannte „berichtigte Steuererklärungen“ einreichte, welche höhere Gewinne als die ursprünglich erklärten ausweisen sollten, dies jedoch ohne irgend eine nachvollziehbare Begründung, es sei denn zur Besänftigung (?);*

*dass allein eine derartige Vorgehensweise die Unrichtigkeit der abgegebenen Steuererklärungen nochmals und vollends unter Beweis stellt; "*

*In Erwägung, dass, in seinen vorstehenden Darlegungen, der Steuereinsichter im vorletzten Absatz eindeutig feststellt, dass, entsprechend der vom Steueramt vollzogenen Veranlagung, die nunmehr verbleibenden Fehlbeträge als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert und als solche versteuert werden müssen;*

*In weiterführender, grundsätzlicher Erwägung, dass im obenstehenden Streitfall der Gesellschaftsbesteuerung die Bestimmungen des internationalen Rechts, insbesondere des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg insofern nicht weiter zum Tragen kommen, als die Steuerpflicht der rechtsmittelführenden Gesellschaft in Luxemburg eindeutig von den luxemburgischen Behörden bejaht wird, und zwar sowohl von den Revisoren bei der Betriebsprüfung, als auch vom zuständigen Steueramt, und letztlich im Rahmen der Ermittlung der Rechtsmittelbehörde;*

*In Erwägung des Weiteren, dass, im Rahmen der vorliegenden Anfechtungen, insbesondere gerichtet gegen die Kapitalertragsteuerbescheide der Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004, Vorbringungen bezüglich der etwaigen beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht eines weiteren Steuerpflichtigen, nämlich des Teilhabers und Geschäftsführers der Rechtsmittelführerin, allenfalls nur insoweit zu untersuchen sind, wie sie die Steuerlast dieser letztgenannten berühren;*

*In Erwägung, dass bei verdeckten Gewinnausschüttungen, gemäß Artikel 146 L.I.R., eine Kapitalertragsteuer, als sogenannte Quellensteuer, im Abzugsverfahren einzubehalten ist;*

*In Erwägung, einerseits, dass die besagte Luxemburger Quellensteuer in den betroffenen Jahren für Ausschüttungen an ansässige, also unbeschränkt Steuerpflichtige jeweils 25 % (von 1998 bis 2001), sowie 20 % (von 2002 bis 2004) betrug, dass andererseits dem entgegen das Steueramt den reduzierten Prozentsatz von 15 % vornahm, welcher laut internationalen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist für Ausschüttungen an beschränkt Steuerpflichtige;*

*In Erwägung, dass daraus folgt, dass die Kapitalertragsteuer und dadurch die Steuerschuld der rechtsmittelführenden Gesellschaft in einem ersten Schritt von 15 % auf 20 bzw. 25 % herauf zu setzen wäre, wenn dem Begehr statt gegeben würde, den alleinigen Empfänger, insofern den Hauptgesellschafter, als unbeschränkt steuerpflichtig einzuordnen;*

*In Erwägung, dass wohl gemäß § 13 Steueranpassungsgesetz (in der Folge StAnpG) jemand dort einen Wohnsitz hat, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird;*

*dass in diesem Zusammenhange klar gestellt werden muss, dass die Bestimmung eines Wohnsitzes, gerade im Sinne von § 13 StAnpG, keineswegs unmittelbar die unbeschränkte Steuerpflicht begründet;*

*In Erwägung, dass es heutzutage durchaus nicht unüblich ist, dass ein und dieselbe Person mehrere Wohnsitze gleichzeitig beibehält, durchaus auch, wie im gegebenen Falle des Hauptgesellschafters der Rechtsmittelführerin, in mehreren Staaten verteilt;*

*In Erwägung, dass in allen strittigen Jahren, in Luxemburg eine kleine Mietwohnung zur Verfügung stand, die Hauptadresse und Sitz der rechtsmittelführenden Gesellschaft war, wobei gleichzeitig neben den Büroräumlichkeiten dem Hauptgesellschafter an selber Adresse eine bescheidene Wohngelegenheit zur Verfügung stand;*

*In Erwägung, dass die Anmeldung eines Domizils bei den Luxemburger Gemeindebehörden vorab ohne jede Kontrolle hinsichtlich der tatsächlichen Nutzung erfolgt, dass jedoch bei der Nachschau vor Ort des zuständigen Steueramtes die Geschäftsadresse bestätigt wurde, die Privatwohnung als Hauptdomizil dagegen nicht;*

*In Erwägung, dass weder der Rechtsmittelführerin noch dem betroffenen Hauptgesellschafter durch diese Entscheidung in Luxemburg Nachteile entstehen, und a priori ebenso wenig im Ausland, da nach Entscheidung des Steuerdirektors die Gewinne aus Goldhandel in Luxemburg im Namen der Firma zu besteuern bleiben, so dass der Grund, hartnäckig die unbeschränkte Steuerpflicht des Gesellschafters in Luxemburg einzuklagen, wenig Bestand hat, wenn es nur darum ging, ausländischen Steuerbehörden auszuweichen;*

*dass die Gewinne der Rechtsmittelführerin laut dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 23. August 1958, keiner Doppelbesteuerung, auch nicht im Namen des Hauptgesellschafters, zu unterziehen sind;*

*In Erwägung im Übrigen, dass nach § 14 StAnpG die unbeschränkte Steuerpflicht erst dann eintritt, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert;*

*dass andererseits feststeht dass der Hauptgesellschafter an mehreren eigenen Adressen sowie bei Bekannten in Deutschland nicht nur vorübergehend lebte, zudem dabei war, einen so benannten Alterssitz dort zu erstellen;*

*dass überdies während der Jahre ein größeres Anwesen in Eigenbesitz in Spanien zur Verfügung stand;*

*In Erwägung, dass die akribischen Bewegungsprotokolle der deutschen Behörden, wohl vermerkt in der vom Gesellschafter nach eigenen, nicht nachprüfbaren Angaben berichtigten Fassung belegen, dass er in den Jahren 1999 bis 2004 nie mehr, als jeweils zwischen 110 bis höchstens 138 Tagen in Luxemburg weilte, also weit von sechs Monaten entfernt;*

*dass er sich jeweils in den gleichen Jahren in der Regel eben so lang, wenn nicht länger in Spanien aufhielt, schließlich die restliche Zeit von im Schnitt 120 Tagen Deutschland zuzuordnen bleibt;*

*In abschließender Erwägung, dass aus vorstehenden Ausführungen hervorgeht, dass der Hauptgesellschafter der Rechtsmittelführerin zu Recht als beschränkt steuerpflichtig in Luxemburg anzusehen ist,*

*dass infolgedessen die Quellensteuer in Höhe von 15 % richtiggehend vom Steueramt eingesetzt wurde, unabhängig davon, ob das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Luxemburg und Deutschland oder Spanien Anwendung findet;*

*In Erwägung, dass es jedoch der Rechtsmittelbehörde im Rahmen der Streitsachenentscheidung obliegt, die entnommenen, nicht versteuerten Gewinne der Rechtsmittelführerin in Höhe von 945.973,36 € anzusetzen, sowie die effektive Gewinnmarge der Rechtsmittelführerin auf Grund nachträglich vorgebrachten Tatsachen herabzusetzen (s. Streitsachenentscheidung Aktenzeichen Nr. ...);*

*In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde;*

*AUS DIESEN GRÜNDEN,  
ENTSCHEIDET:*

*die Anfechtungen sind zulässig;*

*sie sind teilweise begründet,*

*setzt infolgedessen die verdeckten Gewinnausschüttungen, zwecks Abzugs der Kapitalertragsteuer von 15 %, wie folgt fest:*

*für das Jahr 1998 auf 6.230.754,00 Franken;  
für das Jahr 1999 auf 5.366.652,00 Franken;  
für das Jahr 2000 auf 8.970.621,00 Franken;  
für das Jahr 2001 auf 8.970.621,00 Franken;  
für das Jahr 2002 auf 113.895,57 Euro;  
für das Jahr 2003 auf 82.815,88 Euro;  
für das Jahr 2004 auf 71.666,11 Euro;*

*verweist zur Durchführung an das Steueramt ».*

Par requête déposée en date du 3 février 2009 au greffe du tribunal administratif, la société ... a introduit un recours contentieux à l'encontre de la décision du directeur du 17 novembre 2008, ayant déclaré partiellement justifiée la réclamation introduite le 30 juin 2008 et dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004.

Par requête déposée en date du 12 mars 2009 au greffe du tribunal administratif, la société ... a introduit un recours contentieux à l'encontre de la décision du directeur du 2 février 2009, répertoriée sous le numéro ... du rôle, ayant déclaré partiellement justifiée la réclamation introduite le 30 juin 2008 et dirigée contre les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 1998 à 2004.

A l'audience des plaidoiries, les parties en cause ne se sont pas opposées à une jonction des deux recours introduits en cause, question soulevée par le délégué du gouvernement dans son mémoire en réponse déposé le 12 juin 2009 au greffe du tribunal administratif.

Dans la mesure où les deux recours opposent les mêmes parties et qu'ils ont trait tous les deux à l'imposition de la société ... pour les années 1998 à 2004, alors même qu'ils sont dirigés contre deux décisions distinctes émanant du directeur, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de joindre les affaires inscrites sous les numéros de rôle 25358 et 25514 et de statuer sur les deux recours par un seul jugement.

Lorsque, comme en l'espèce, les requêtes introductives d'instance omettent d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre, compte tenu de l'objet du recours, que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi<sup>1</sup>.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur la fortune, un bulletin de la retenue d'impôt sur le revenu des capitaux, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités.

Le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours en réformation, de sorte qu'il y a lieu d'admettre que les recours introduits par la demanderesse sont des recours de pleine juridiction.

### **I. Quant au recours inscrit sous le numéro 25358 du rôle**

A l'audience publique, le délégué du gouvernement a soulevé l'irrecevabilité du recours inscrit sous le numéro du rôle 25358 au motif qu'il ne serait pas dirigé contre la décision du directeur, mais directement contre les bulletins de l'impôt.

La procédure devant les juridictions de l'ordre administratif étant essentiellement écrite, il appartient aux parties d'inclure en principe dans la requête introductive d'instance, respectivement les mémoires subséquent, les moyens proposés, sauf le régime des moyens d'ordre public à relever d'office<sup>2</sup>.

En l'espèce, force est de constater que dans son mémoire en réponse le délégué du gouvernement s'est rapporté de manière générale à la sagesse du tribunal quant à la recevabilité de la requête en la forme. Or, le fait pour une partie de se rapporter à prudence de justice équivaut à une contestation<sup>3</sup>. Il s'ensuit qu'à l'audience publique le délégué du gouvernement a valablement pu rapporter une précision relative à son moyen soulevé par écrit.

Force est au tribunal de constater qu'il se dégage de l'énoncé de la requête introductive d'instance qu'elle est bien dirigée contre la décision directoriale du 17 novembre 2008, dans la mesure où elle précise expressément : « *Klage (...) gegen den Anfechtungsentscheid unter N° du rôle ... und den darin geänderten und festgesetzten Körperschafts- und Gewerbesteuerbescheiden für die Jahre 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 des Herrn Steuereinsprechers vom 17. November 2008* ».

---

<sup>1</sup> cf. trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Recours en réformation, n° 7, et autres références y citées.

<sup>2</sup> cf. trib adm. 15 décembre 2004, n° 18044 du rôle, Pas.adm. 2009, V° Procédure contentieuse, n°354.

<sup>3</sup> cf. trib. adm. 27 octobre 2004, n° 17634 du rôle, Pas.adm. 2009, V° Procédure contentieuse, n° 581.

Le moyen d'irrecevabilité du recours soulevé par le délégué du gouvernement est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé et le recours, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

A titre liminaire, le tribunal est amené à constater que le directeur a limité la portée de la décision déferée à l'analyse des seuls bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004, en précisant que les autres volets de la réclamation introduite par la société demanderesse seront traités dans une décision distincte.

La demanderesse explique de prime abord que son recours tend à la réformation de l'imposition telle que retenue par la décision directoriale déferée du 17 novembre 2008, en ce qu'elle a déterminé les montants de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial dû par la société ... pour les années 1998 à 2004 inclus. Elle estime qu'aucune distribution cachée de bénéfices ne saurait être vérifiée en l'espèce. Enfin, elle estime qu'au moins pour l'année 1998 sa dette fiscale serait prescrite.

A l'appui de son recours, elle retient en substance que sa comptabilité n'aurait été ni incomplète ni incorrecte. Tout paiement effectué serait en relation direct avec la vente de marchandises. Il n'existerait dès lors aucune raison pour refuser de reconnaître, voire même de rejeter sa comptabilité, d'autant plus que cette dernière aurait toujours été effectuée par une fiduciaire de la place.

Elle explique encore qu'aucun manque de collaboration avec le bureau d'imposition ne saurait lui être reproché. Bien au contraire, étant donné que l'administration fiscale allemande avait confisqué l'intégralité de ses documents, elle aurait dû entamer le travail pénible d'organiser des copies desdits documents. Elle aurait tout mis en œuvre pour mettre aussi rapidement que possible les documents à la disposition du bureau d'imposition. Aucune irrégularité dans sa comptabilité ne saurait être constatée, de sorte que le bureau d'imposition aurait rejeté à tort sa comptabilité et procédé par voie de taxation pour fixer ses bases d'imposition, en vertu de l'article 217 AO.

La demanderesse conteste formellement toute distribution cachée de bénéfices. Toutes les opérations comptables effectuées par elle pourraient être retracées dans la comptabilité. De plus, la fortune du gérant serait issue des activités financières et immobilières de ce dernier et ne serait pas le résultat de distributions cachées de bénéfices de la part de la demanderesse. Elle reproche encore au service de révision ainsi qu'au directeur de s'être basés sur les conclusions de l'administration fiscale allemande qui ne correspondraient pas à la réalité.

Quant au commerce de métaux précieux lui-même, la demanderesse explique qu'elle enverrait l'or reçu à la raffinerie. Cette dernière lui enverrait un décompte et lui virerait le prix afférent sur son compte. La demanderesse établirait alors une facture pour



le client et lui paierait, au comptant, le montant reçu de la part de la raffinerie, en déduisant une commission de 5 à 10%. Elle ajoute qu'il serait usuel de payer les clients au comptant, surtout s'il s'agirait de personnes privées, afin de leur assurer une certaine discrétion. En vue de l'établissement de la facture finale, les clients indiqueraient leur nom, sinon, la société leur attribuerait un nom fictif.

Quant aux retraits sur ses comptes effectués par son gérant, la demanderesse explique qu'un grand nombre de ses clients serait en difficultés financières et attendrait impatiemment son paiement. Or, si la raffinerie enverrait le décompte relatif à la vente de l'or rapidement, le virement de l'argent mettrait plusieurs jours. Le gérant de la demanderesse aurait donc pris l'habitude de retirer l'argent de son propre compte et de l'avancer. Par la suite, dès que l'argent de la raffinerie serait viré sur le compte de la demanderesse, son gérant le prélèverait pour se rembourser les frais avancés.

Finalement, la demanderesse estime que la créance du trésor serait prescrite en l'espèce, du moins en ce qui concerne la créance de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 1998.

Le délégué du gouvernement estime de prime abord qu'aucune prescription ne serait acquise en l'espèce en se référant à l'article 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale, ainsi qu'à l'article 3 de la loi du 22 décembre 1951 portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précision des conditions dans lesquelles les prescriptions fiscales peuvent être interrompues. Par ailleurs, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartiendrait au contribuable, conformément à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Enfin, le délégué estime qu'au cas où le tribunal devrait arriver à la conclusion que le recours serait fondé, il y aurait lieu de nommer un expert avec la mission de déterminer le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal dû par la demanderesse au titre des années 1998 à 2004.

### **1. Quant à la taxation d'office**

Quant au principe de la taxation, il y a lieu de rappeler en premier lieu que le paragraphe 217 AO dispose que :

*« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht*

*vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».*

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt<sup>4</sup>. Ainsi, en vertu du paragraphe 217 (2) AO, la taxation des revenus est possible si le contribuable ne peut pas fournir d'explications suffisantes à l'appui de ses déclarations ou si le contribuable devant effectuer une comptabilité ne peut pas présenter sa comptabilité ou si cette dernière est incomplète ou formellement ou matériellement incorrecte. Ainsi, le paragraphe 217 AO consacre le principe de la taxation d'office par voie d'estimation du bénéfice d'après les éléments et circonstances d'exploitation dans l'hypothèse d'une irrégularité au niveau de la comptabilité non clarifiée à suffisance de droit et de fait<sup>5</sup>. La taxation des revenus consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération<sup>6</sup>. La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents<sup>7</sup>.

Aux termes de l'article 162 AO : *« (1) Wer nach den Vorschriften der §§ 160 und 161 oder sonst nach den Steuergesetzen Bücher zu führen oder Aufzeichnungen zu machen hat, soll die folgenden Vorschriften beachten.*

*(2) Die Eintragungen in die Bücher sollen fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden. Der Steuerpflichtige soll sich einer lebenden Sprache und Schriftzeichen einer solchen bedienen.*

*(3) Geschäftsbücher sollen keine Konten enthalten, die auf einen falschen Namen lauten. (...)».*

En l'espèce, l'objet social de la société demanderesse consiste notamment dans le commerce de métaux précieux. La société ... ayant été soumise à un contrôle fiscal, l'intégralité disponible de la comptabilité de la société avait été mise à disposition du service de révision par la fiduciaire qui en était en charge. Dans ce contexte, la société demanderesse argumente qu'étant donné qu'elle aurait coopéré avec le service de révision afin que ce dernier puisse effectuer sa mission, il n'y aurait plus aucune raison de

---

<sup>4</sup> cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts n° 436 et autres références y citées.

<sup>5</sup> cf. trib. adm 17 mai 1999, n° 10651 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 431 et autres références y citées.

<sup>6</sup> cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts n° 437 et autres références y citées.

<sup>7</sup> cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts n° 441.

douter de la régularité de sa comptabilité. Or, alors même que la demanderesse conteste, en principe, le fait que sa comptabilité ait été irrégulière, le contraire se dégage tant de ses explications concrètes que des vérifications effectuées par le service de révision. Ainsi, il ressort du rapport du service de révision, confirmé par les explications de la société demanderesse figurant dans sa requête introductive, qu'en ce qui concerne les opérations d'achat de métaux précieux auprès de ses fournisseurs, la société demanderesse n'émettait pas de bon de livraison ni de facture. Il ressort encore tant du rapport de révision que des explications du gérant de la société ..., que cette dernière, après avoir acheté des métaux précieux, les a envoyés à la raffinerie qui en a viré le prix sur un compte de la société .... Par la suite, il est constant en cause, pour être confirmé par la société demanderesse que cette dernière payait le fournisseur au comptant sans émettre de facture et qu'afin de procéder à l'inscription de ces transactions en comptabilité, elle attribuait des noms fictifs à ses fournisseurs.

En l'absence de toute facture et de toute pièce documentant les opérations d'achat ou de vente de matériaux précieux et dans la mesure où la société demanderesse procédait à l'inscription de noms fictifs dans sa comptabilité, le bureau d'imposition a été mis dans l'impossibilité de procéder à la vérification de la réalité matérielle des écritures comptables, de sorte que le tribunal est amené à constater que la comptabilité de la société ... ne respecte pas les dispositions de l'article 162 AO, relatives à la régularité formelle des inscriptions en comptabilité.

La considération qui précède n'est pas énervée par l'affirmation de la société demanderesse suivant laquelle le bureau d'imposition et le service de révision auraient méconnu les pratiques usuelles sur les marchés des métaux précieux et consistant à préserver l'anonymat de ses clients. En effet, des usages ne peuvent pas tenir en échec des dispositions légales. De surcroît, si la demanderesse fait valoir que d'autres entreprises actives sur le même marché procéderaient de la même façon et verse à l'appui de ses affirmations des extraits de journaux contenant des publicités d'autres entreprises, il se dégage uniquement de ces publicités que les entreprises sont disposées à payer leur fournisseurs au comptant. Dès lors la demanderesse reste en défaut d'établir l'existence d'un usage suivant lequel aucune facture ni aucun bon de livraison ne serait émis et des noms fictifs seraient inscrits en comptabilité, afin de préserver l'anonymat des fournisseurs.

Au vu des éléments qui précèdent, le tribunal conclut que c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition a valablement, conformément aux termes du paragraphe 217 (2) AO, pu procéder par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition. Il s'ensuit que le moyen de la société demanderesse tiré d'une violation de l'article 217 AO est à rejeter pour manquer de fondement.

La demanderesse n'a pas uniquement mis en cause le principe même du recours à la procédure de la taxation d'office, mais elle conteste encore le résultat, auquel aboutit la taxation d'office opérée par le bureau d'imposition, à savoir la distribution cachée de bénéfices.

## **2. Quant à la distribution cachée de bénéfices**

Les parties en cause sont encore en désaccord sur la question de savoir si la société ... a procédé à une diminution indue de son bénéfice.

Dans ce contexte le tribunal avait prononcé la rupture du délibéré et invité la partie étatique premièrement, à déposer au greffe du tribunal administratif le rapport transmis de la « *Steuerfahndungsstelle Köln* » au « *Landgericht Köln* » auquel se réfère le rapport du service de révision de l'administration des Contributions directes du 29 février 2008 (v. p. 5/10), deuxièmement, d'informer le tribunal sur l'aboutissement des procédures tant fiscales que pénales afférentes et, enfin, troisièmement, à détailler, le cas échéant, pièces à l'appui, les doutes ou indices, l'ayant conduit à retenir une diminution indue des bénéfices de la société ..., au sens de l'article 164 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR ».

Le délégué du gouvernement a déposé un mémoire supplémentaire au greffe du tribunal administratif en date du 3 février 2010, tandis que la société demanderesse a déposé deux mémoires supplémentaires, en date des 18 janvier et 26 février 2010.

A l'audience des plaidoiries le délégué du gouvernement a soulevé l'irrecevabilité du second mémoire déposé par la société ... au motif qu'elle n'avait été autorisée qu'à déposer un seul mémoire supplémentaire.

Par avis du 16 décembre 2009, le tribunal avait prononcé la rupture du délibéré et invité la partie étatique à répondre aux questions précitées, en autorisant la société demanderesse à prendre position par rapport aux explications supplémentaires de la partie étatique par un mémoire à déposer au greffe du tribunal administratif jusqu'au 26 mars 2010.

La possibilité ainsi offerte aux parties de déposer un mémoire supplémentaire en application de l'article 7, alinéa 3 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives constituant une dérogation par rapport aux règles ordinaires de la procédure notamment quant au nombre des mémoires admissibles, les mémoires complémentaires autorisés sont nécessairement circonscrits au nombre expressément autorisé.

Il se dégage de l'ordonnance précitée que les parties ont été autorisées à déposer un mémoire supplémentaire et non pas deux, de sorte qu'il y a lieu de retenir que la société ..., en déposant deux mémoires supplémentaires, est allée au-delà de ce qui avait été autorisé par le tribunal. Il y a par conséquent lieu d'écarter des débats le mémoire supplémentaire de la société ... déposé en second, soit le 26 février 2010, étant donné que ce mémoire a été déposé en surnombre.

Dans son mémoire supplémentaire, le délégué du gouvernement soutient de prime abord que contrairement aux affirmations de la demanderesse certains documents et pièces comptables auraient fait défaut en l'espèce. Dans le même ordre d'idées, il conteste la régularité de la comptabilité de la demanderesse.

Il fait ensuite état de certaines incohérences dans les explications de la demanderesse, relatives au paiement des fournisseurs de métaux précieux et relatives aux connaissances fiscales du gérant de la société demanderesse.

Il rappelle ensuite le défaut de facture ou de bulletin de livraison relatives au paiement au comptant des fournisseurs et pouvant permettant d'identifier les fournisseurs et de constater la réalité des livraisons.

Il estime encore que l'administration fiscale de Cologne aurait constaté que les revenus déclarés à titre privé par le gérant de la société seraient inférieurs à ceux effectivement réalisés. De plus, toujours suivant l'administration allemande, chaque retrait d'argent liquide sur un compte de la société demanderesse aurait été suivi d'un versement sur un compte privé du gérant de la société. Par ailleurs, au cours des travaux de vérification par le bureau de révision, le gérant de la société aurait à plusieurs reprises déposé des déclarations de l'impôt rectificatives faisant état de revenus divers, dont le gérant n'aurait pas pu justifier l'origine. Sur base de la comparaison entre la fortune du gérant de la société ... et de la société elle-même, aboutissant à une différence restée inexpliquée, le bureau d'admission aurait donc pu conclure à une distribution cachée de bénéfices de la part de la société ....

Finalement, le délégué du gouvernement insiste sur le fait que la régularité de la comptabilité de la société ... aurait à juste titre été mise en doute par le service de révision pour non observation des dispositions du paragraphe 162 AO. Enfin, il affirme que faute par la société demanderesse d'avoir fourni notamment sur base des paragraphes 171 et 205 AO et de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives des éléments probants pour établir la réalité économique des prestations alléguées, les affirmations de la demanderesse resteraient à l'état de pures allégations.

La société ... a de prime abord pris position par rapport aux procédures engagées à son encontre par les autorités fiscales allemandes en insistant en substance sur le fait que l'instruction pénale à son encontre aurait été ouverte sur base de fausses accusations. Dans une seconde étape, la demanderesse estime qu'elle-même et son gérant constituerait deux personnes juridiquement et fiscalement distinctes. Elle soutient ensuite qu'une distribution cachée de bénéfices n'aurait pu avoir lieu que si son gérant aurait indûment profité d'avantages que la société lui aurait procuré à un prix disproportionné. Or, cet avantage devrait ressortir de la comptabilité et il appartiendrait à l'administration fiscale de le soulever et d'en rapporter la preuve. Or, ni le service de révision, ni le bureau d'imposition, ni le délégué du gouvernement n'aurait établi l'existence d'une diminution induite du bénéfice en l'espèce. La société demanderesse conteste la comparaison de fortune effectuée par le service de révision et estime à l'appui d'un tableau versé en cause que les résultats de cette comparaison ne correspondraient pas à la réalité.

L'article 164 LIR, dispose que « (1) *Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

*(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.*

*(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».*

Il y a distribution cachée de bénéfices, telle que visée par l'article 164 (3) LIR, si un associé ou un actionnaire, voire même un intéressé reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pu obtenir s'il n'avait pas eu cette qualité. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999 « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées<sup>8</sup>.

Il échet dès lors en l'espèce de vérifier d'abord si la première condition énumérée à l'article 164 (3) LIR est remplie, c'est-à-dire si le bureau d'imposition a fait état d'un faisceau de circonstances rendant probable l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente et que la société ... n'a pas éclairé ou documenté.

A cet égard, il y a lieu de relever l'irrégularité de la comptabilité de la société demanderesse, telle que constatée ci-avant. En effet, il ressort du rapport du service de révision, non contesté sur ce point par la société demanderesse, que la société n'a que très rarement émis des factures ou des bons de livraisons à ses fournisseurs et qu'elle a par la

---

<sup>8</sup> cf. Cour adm. 1<sup>er</sup> février 2000, n° 11318C du rôle, Pas.adm. 2009, V° Impôts, n° 305 et autres références y citées.

suite, inventé des noms fictifs de ses clients, afin de procéder à l'inscription en comptabilité des opérations d'achat ou de vente de métaux précieux.

Il ressort par ailleurs du rapport du service de révision, confirmé sur ce point par les affirmations de la société demanderesse, que les transactions avec les fournisseurs de métaux précieux ont habituellement été rémunérées au comptant.

En l'absence de toute pièce documentant les achats et les ventes de métaux précieux et dans la mesure où les transactions financières se sont opérées au comptant, le service de révision et le bureau d'imposition étaient mis dans l'impossibilité de vérifier la réalité de ces transactions et de vérifier si l'argent retiré des comptes de la société demanderesse a réellement été utilisé en vue du paiement des fournisseurs ou s'il a été versé sur le compte du gérant de la société.

Le rapport du service de révision fait encore état d'un certain nombre de prélèvements d'argent sur les comptes de la société demanderesse et suivis immédiatement de versements sur un des comptes privés du gérant de la société.

La demanderesse, sans contester la réalité de ces prélèvements et versements consécutifs de sommes d'argent, se limite à expliquer que le gérant de la société aurait avancé l'argent aux fournisseurs en le prélevant sur ses propres comptes, pour prélever par la suite de l'argent sur les comptes de la société et le verser sur ses comptes à titre de remboursement, sans pour autant documenter ses affirmations à l'appui de pièces, tel que par exemple, des avis de débit ou des factures aux fournisseurs correspondant aux montants prélevés sur les comptes de la société demanderesse.

Enfin, il ressort du rapport du service de révision qu'une analyse du patrimoine du gérant de la société demanderesse a relevé un accroissement inexpliqué de la fortune de ce dernier, supérieur aux revenus par lui déclarés.

Eu égard au fait que le service de révision et le bureau d'imposition étaient dans l'impossibilité de vérifier tant la réalité et la régularité des transactions effectuées par la société demanderesse que la destination de l'argent prélevé sur les comptes de la demanderesse et eu égard à l'accroissement inexpliqué de la fortune du gérant de la société demanderesse, il y a lieu d'admettre que l'examen des déclarations fiscales de la société demanderesse et les mesures d'instruction subséquentes du service de révision ont permis de dégager des éléments suffisants pour justifier un doute circonstancié quant à la réalité des transactions effectuées par la société demanderesse et à la destination des sommes prélevées sur les comptes de la demanderesse et par voie de conséquence quant à l'existence éventuelle d'un avantage indu accordé au gérant de la société.

Conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouve dès lors renversée par ces éléments et il incombe dès lors à la société demanderesse de prouver l'absence d'une diminution de bénéfice induite par la réalité et l'équivalence des contreparties reçues par elle.

Or, force est de constater que la société demanderesse n'a soumis ni au service de révision, ni au bureau d'imposition, ni au tribunal des pièces documentant même partiellement le nom de ses fournisseurs, la réalité et les modalités des transactions d'achat et de vente de métaux précieux, les prélèvements sur les comptes et les versements consécutifs sur les comptes de son gérant, ou les accroissements de la fortune de son gérant. Si la demanderesse verse à l'appui de ses dires un tableau censé mettre en cause la comparaison effectuée par le service de révision entre la fortune de la société demanderesse et celle de son gérant, une analyse dudit tableau révèle qu'il ne fait état que du chiffre d'affaires et des achats effectués par la société ... des années 1998 à 2004, sans pour autant apporter davantage de précisions sur les éléments ayant amené le service de révision et le bureau d'imposition à douter de la comptabilité de la société demanderesse, tel que par exemple le nom des fournisseurs, la destination des sommes prélevées sur les comptes de la demanderesse et la destination des sommes prélevées sur les comptes de la demanderesse.

Il découle de ces éléments qu'en présence du faisceau d'indices dégagé en cause et du défaut par la société demanderesse d'avoir utilement prouvé le contraire, il y a lieu d'admettre que la première condition d'une distribution cachée de bénéfices, à savoir l'existence d'avantages indus fournis par la société ... à son gérant doit être considérée comme étant vérifiée en l'espèce.

Quant à la deuxième condition de l'existence d'une relation particulière entre la société ... et la personne ayant bénéficié de l'allocation d'un avantage sans contrepartie, le tribunal est amené à constater que Monsieur ... est le gérant de la société ... et qu'il ressort par ailleurs des pièces versées en cause qu'il est détenteur de 75% des parts de la société .... L'existence de liens particuliers entre les acteurs en cause est partant établie à suffisance.

Par voie de conséquence, en présence d'indices dans le sens de l'allocation d'un avantage particulier par la société ... à son gérant et associé majoritaire, et de l'existence de liens particuliers entre la société ... et celui-ci, la réalité d'une diminution induite du bénéfice n'a pas été utilement mise en cause par la société demanderesse, de sorte qu'il y a lieu de confirmer la décision directoriale déferée, dans la mesure où elle a retenu l'existence de distributions cachées de bénéfices dans le chef de la société demanderesse et de rejeter le moyen afférent pour ne pas être fondé.

## **2. Quant à la prescription**

Aux termes de l'article 10 de la loi précitée du 27 novembre 1933 : « *La créance du trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans* ».

Il découle de cette disposition que si le délai de prescription de cinq ans est le délai de droit commun, le délai de dix ans, est un délai spécial qui sanctionne des insuffisances imputables au contribuable soumis à l'obligation déclarative et ne peut pas



trouver application si le contribuable a satisfait à ses obligations dans les limites de son pouvoir<sup>9</sup>.

En vertu de l'article 145 AO : « *Die Verjährung beginnt mit dem Ablauf des Jahrs, in dem der Anspruch entstanden ist* », de sorte que le délai de prescription prend cours à partir du 1<sup>er</sup> janvier qui suit l'année pendant laquelle la créance est née.

Par ailleurs, le délai de prescription est suspendu tant que la décision à intervenir à la suite d'une réclamation ou de l'introduction d'un recours contentieux, n'a pas été rendue<sup>10</sup>. Ainsi, en vertu de l'article 3 tel que modifié de la loi précitée du 22 décembre 1951, les délais de prescription sont suspendus jusqu'à la décision définitive des instances de recours, et ce à compter du moment où le montant des sommes dues a été entièrement réglé, mais au plus tôt à compter de l'introduction du recours. En effet, dans la mesure où une partie se trouve dans l'impossibilité d'agir avant la décision définitive des instances de recours, la prescription est suspendue pendant la période où celles-ci sont saisies. Le bureau d'imposition est complètement dessaisi en ce sens qu'il ne peut plus modifier l'imposition, lorsque le contribuable interjette une réclamation auprès du directeur. Le même dessaisissement vaut durant la saisine des juridictions de l'ordre administratif<sup>11</sup>.

En l'espèce, la créance du Trésor relative à l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal concernant l'année 1998, est née en 1998, de sorte que le délai de prescription a pris cours le 1<sup>er</sup> janvier 1999.

Par ailleurs, suite au rapport du service de révision, le bureau d'imposition a constaté l'irrégularité de la comptabilité de la société demanderesse et partant de ses déclarations de l'impôt, de sorte que le bureau d'imposition a divergé des déclarations de l'impôt déposées par la société demanderesse et a procédé par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition de la société ..., en retenant de surplus une diminution indue de son bénéfice. Il s'ensuit qu'en l'espèce il y a eu imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, au sens de l'article 10 de la loi précitée du 27 novembre 1933, de sorte que la créance du Trésor se prescrit non point par cinq ans mais, par dix ans. S'y ajoute que la prescription a en l'espèce été suspendue par l'introduction d'une réclamation auprès du directeur jusqu'à l'émission de la décision du directeur, c'est-à-dire du 30 juin 2008 au 17 novembre 2008 et elle a de nouveau été interrompue par l'introduction du recours contentieux, c'est-à-dire à compter du 3 février 2009.

Eu égard aux éléments qui précèdent, la prescription décennale, ayant pris cours le 1<sup>er</sup> janvier 1999 et suspendue du 30 juin 2008 au 17 novembre 2008, soit durant quatre mois et demi, n'était pas acquise au moment de l'introduction du présent recours, en date du 3 février 2009. Par conséquent le moyen afférent de la société demanderesse est à rejeter pour ne pas être fondé.

---

<sup>9</sup> cf. trib. adm. 14 octobre 2004, n°17714 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 349.

<sup>10</sup> Jean Olinger, *Le droit fiscal*, études fiscales, septembre 1994, numéros 93/ 94/ 95, p.99, n° 125.

<sup>11</sup> cf. trib. adm. 16 mars 1999, n° 10942 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 355.

Il suit de l'ensemble des éléments qui précèdent que le recours inscrit sous le numéro 25358 du rôle et tendant à la réformation de la décision du directeur du 17 novembre 2008 ayant déclaré partiellement justifiée une réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004, émis le 23 avril 2008, est à rejeter pour n'être fondé dans aucun de ses moyens.

## **II. Quant au recours inscrit sous le numéro 25514 du rôle**

Aucun moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé à l'encontre du recours inscrit sous le numéro 25514 du rôle, le recours en réformation introduit, par ailleurs, dans les formes et délai de loi est recevable.

A titre liminaire, le tribunal est amené à constater que le directeur a limité la portée de la décision déférée à l'analyse des seuls bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 1998 à 2004, en précisant que les autres volets de la réclamation introduite par la société demanderesse seront traités dans une décision distincte.

La demanderesse explique de prime abord que son recours tend à la réformation de l'imposition telle que retenue par la décision directoriale déférée du 2 février 2009. Elle estime que son gérant serait pleinement imposable au Luxembourg. Enfin, elle soutient qu'au moins pour l'année 1998 sa dette fiscale serait prescrite.

A l'appui de son recours, elle se réfère de prime abord à une décision du directeur inscrite sous le numéro du rôle ... et relative à une réclamation de la société ... dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2004, émis le 23 avril 2008 par l'administration des Contributions directes, section des sociétés, bureau d'imposition ..., ainsi qu'à son recours contentieux introduit à l'encontre de ladite décision du directeur.

Elle affirme en substance que sa comptabilité n'aurait été ni incomplète, ni incorrecte. Tout paiement effectué serait en relation directe avec la vente de marchandises. Il n'existerait dès lors aucune raison pour refuser de reconnaître, voire même de rejeter sa comptabilité, d'autant plus que cette dernière aurait toujours été effectuée par une fiduciaire de la place. Elle estime que dans le recours à l'encontre de la décision directoriale inscrite sous le numéro ..., elle aurait précisé à suffisance que le bureau d'imposition aurait rejeté à tort sa comptabilité et fixé ses bases d'imposition par voie de taxation, conformément à l'article 217 AO. De même, il ressortirait de ladite instance qu'aucune diminution indue de son bénéfice ne saurait lui être reprochée, de sorte que le bureau d'imposition n'aurait pas pu retenir dans son chef une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 LIR. Etant donné que le bureau d'imposition n'a imposé en tant que dividende que les seules sommes qualifiées de distributions cachées de bénéfices et qu'il n'y aurait pas eu de distributions cachées de bénéfices, il n'y aurait pas non plus eu de dividendes.

A titre subsidiaire, la société ... estime que le bureau d'imposition aurait appliqué à tort un taux de 15% pour imposer les dividendes. En effet, en vertu de la convention contre la double imposition entre le Grand-Duché de Luxembourg et l'Allemagne le taux d'imposition des dividendes serait fixé en fonction du domicile du bénéficiaire des dividendes. En l'espèce, le gérant et associé majoritaire de la société ... serait considéré comme bénéficiaire des dividendes et ce dernier serait domicilié au Luxembourg, en vertu des dispositions de la convention contre la double imposition précitée. Dès lors, le bureau d'imposition n'aurait pas pu appliquer un taux d'imposition de 15% aux dividendes.

Afin d'établir que le domicile de son gérant et associé majoritaire serait établi au Luxembourg, la société ... soutient de prime abord qu'en vertu du droit européen il ne serait pas illégal d'établir son domicile selon des critères fiscaux. La société demanderesse fait par ailleurs valoir que son gérant ne serait inscrit qu'auprès des caisses de maladie et de pension luxembourgeoises tout comme sa voiture serait immatriculée au Luxembourg. De plus, ses activités financières et professionnelles se dérouleraient principalement au Luxembourg et ses quelques déplacements en Allemagne auraient principalement été de nature professionnelle.

Afin d'établir l'existence du logement au Luxembourg de son gérant, la société demanderesse verse des photos d'un appartement. Elle ajoute que les intérêts personnels et économiques de son gérant se situeraient au Luxembourg. De plus il ne disposerait d'aucune famille en Allemagne et sa concubine lui rendrait visite au Luxembourg, tout comme il lui rendrait visite en Allemagne.

Le délégué du gouvernement estime que les indices avancés en cause par la société demanderesse à savoir les photos et l'inscription au registre de la population seraient insuffisants pour établir le domicile de son gérant au Luxembourg. Une personne possédant plusieurs habitations serait considérée comme résident de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques seraient les plus étroits. En l'espèce, les intérêts vitaux du gérant de la société demanderesse ne se situeraient pas au Luxembourg. Le délégué du gouvernement soutient encore que le fait d'avoir son domicile à la même adresse que le siège social, dépourvu de salle de bains, de salle à manger et de chambre à coucher laisserait conclure à un domicile fictif du gérant de la société demanderesse au Luxembourg. Enfin, le représentant étatique soulève qu'il serait pour le moins surprenant que la société demanderesse tenterait de démontrer que son gérant serait domicilié au Luxembourg, alors que cela entraînerait l'application d'un taux d'imposition des dividendes de 20 et 25% au lieu du taux plus favorable de 15% appliqué actuellement.

Finalement, le délégué du gouvernement estime qu'aucune prescription ne serait acquise en l'espèce en se référant à l'article 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale, ainsi qu'à l'article 3 de la loi du 22 décembre 1951 portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précision des conditions dans lesquelles les prescriptions fiscales peuvent être interrompues.

## **1. Quant à la taxation d'office et à la distribution cachée des bénéfices**

La décision directoriale déférée en l'espèce porte sur les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 1998 à 2004, qui ne font que reprendre les résultats des taxations d'office des bases d'imposition et les distributions cachées de bénéfices, constatées dans les bulletins de l'impôt commercial communal et les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 1998 à 2004. Or, le tribunal vient de confirmer les décisions directoriales portant sur lesdits bulletins de l'impôt commercial communal et bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités.

En effet, face aux contestations émises par la société demanderesse tant à l'encontre de la taxation d'office, au sens de l'article 217 AO, des bases d'imposition de la société ..., opérée par le bureau d'imposition, qu'à l'encontre de l'existence de distributions cachées de bénéfices, le tribunal vient de constater, d'une part, que c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition a valablement, conformément aux termes du paragraphe 217 (2) AO, pu procéder par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition de la société ... et, d'autre part, que la réalité d'une diminution induite du bénéfice n'a pas été utilement mise en cause par la société demanderesse, de sorte qu'il y a lieu de retenir l'existence de distributions cachées de bénéfices dans le chef de la société demanderesse.

Dans la mesure où la décision déférée reprend, quant aux questions ayant trait à la taxation d'office et aux distributions cachées de bénéfices les conclusions retenues par les décisions directoriales que le tribunal vient de confirmer, le tribunal renvoie aux considérations développées ci-avant et constate que les moyens soulevés par la société demanderesse relatifs à la taxation d'office et à la distribution cachée des bénéfices, sont à rejeter pour ne pas être fondés.

## **2. Quant au taux d'imposition appliqué aux revenus de capitaux mobiliers**

En ce qui concerne les revenus provenant de capitaux mobiliers, l'article 97 LIR dispose : « (1) *Sont considérés comme revenus provenant de capitaux mobiliers :*

*1. les dividendes, parts de bénéfice et autres produits alloués, sous quelque forme que ce soit, en raison des actions, parts de capital, parts bénéficiaires ou autres participations de toute nature dans les collectivités visées aux articles 159 et 160 ».*

L'article 146 LIR dispose quant à la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux : « (1) *Sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu, les revenus indigènes ci-après :*

*1. les dividendes, parts de bénéfice et autres produits visés sub 1 de l'article 97, alinéa 1<sup>er</sup> ».*

Quant au taux d'imposition des revenus de capitaux mobiliers, l'article 148 LIR, dans sa version actuelle dispose : « (1) *Le taux de la retenue est fixé à 20%. (...) »*, étant à préciser que cette version de l'article 148 LIR est issue de la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects et que pour les années d'imposition antérieures à l'année d'imposition 2001 le taux était fixé à 25%.

Enfin, l'article 149 LIR précise encore que : « (1) *La retenue d'impôt doit être opérée par le débiteur des revenus pour compte du bénéficiaire. Le débiteur des revenus est personnellement responsable de l'impôt qu'il a retenu ou qu'il aurait dû retenir* ».

Il se dégage d'une lecture combinée des articles qui précèdent que les dividendes subissent en principe une retenue à la source de 20% et que la retenue à la source est une obligation personnelle du débiteur des revenus de capitaux, qui est d'ailleurs personnellement responsable de la déclaration et du versement de l'impôt<sup>12</sup>. Si dès lors, la retenue à la source est, en principe, de 20%, elle peut être réduite en présence d'une convention contre la double imposition, telle que la convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et en matière d'impôt commercial et d'impôt foncier, signée à Luxembourg le 23 août 1958 et approuvée par une loi du 17 août 1959, désignée ci-après par « la convention contre la double imposition ».

Aux termes de l'article 13 de la convention contre la double imposition : « (1) *Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten aus dem anderen Staate Dividenden, so hat der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.*

(2) *Soweit in dem anderen Vertragsstaate die Steuer von Dividenden im Abzugsweg (an der Quelle) erhoben wird, bleibt das Recht zur Vornahme des Steuerabzugs unberührt.*

(3) *Der Steuerabzug nach Absatz 2 darf 15 v.H. der Dividenden nicht übersteigen (...) ».*

Il se dégage dudit article qu'en présence d'un paiement de dividendes d'une société située dans un des deux Etats signataires de la convention contre la double imposition, à un bénéficiaire domicilié dans l'autre Etat signataire, l'Etat de domicile du bénéficiaire des dividendes a le droit de les imposer. En d'autres termes, l'application de la convention contre la double imposition ainsi que le taux d'imposition est fonction du domicile du bénéficiaire du dividende. Toutefois, si l'Etat du siège de la société impose les dividendes à la source, il garde le droit de les imposer, sous la condition que le taux d'imposition ne dépasse pas 15%. Ainsi, si le bénéficiaire des dividendes est domicilié dans le même Etat-signataire que la société débitrice des dividendes, la convention contre la double imposition n'est pas applicable et les dividendes seront imposés suivant l'article 148 LIR au taux de 20%, respectivement 25%. Si, en revanche le bénéficiaire des dividendes est domicilié dans un autre Etat signataire que la société débitrice de dividendes, la convention contre la double imposition s'applique et les dividendes retenus à la source sont alors imposés aux taux de 15%.

---

<sup>12</sup> Alain Steichen, *Manuel de droit fiscal, Droit fiscal spécial*, éditions Saint Paul, 2006, tome 2, p. 1205, n° 1436.

En l'espèce, force est d'abord au tribunal de constater que, contrairement aux affirmations de la demanderesse des dividendes ont bien été payés par la société ... à son gérant et associé unique. En effet, dans la mesure où les seules sommes considérées comme dividendes par le bureau d'imposition sont celles qualifiées de distributions cachées de bénéfices et dans la mesure où le tribunal vient de constater qu'il y a eu distribution cachée de bénéfices en l'espèce, il y a eu paiement de dividendes.

Force est encore au tribunal de constater que dans la décision déférée le directeur a confirmé le bureau d'imposition en ce sens qu'il y avait lieu d'appliquer un taux d'imposition réduit de 15% aux dividendes payés par la société ..., de sorte qu'il a estimé applicable les dispositions de l'article 13 de la convention contre la double imposition prévoyant un taux d'imposition de 15% et non point de l'article 148 LIR fixant un taux d'imposition de 20%. Le directeur a partant nécessairement admis que le domicile du bénéficiaire des dividendes, c'est-à-dire du gérant de la société demanderesse, était situé dans l'Etat signataire de la convention contre la double imposition où n'est pas situé le siège de la société ..., débitrice des dividendes, c'est-à-dire en Allemagne et non point au Luxembourg.

La société demanderesse conteste la décision déférée du directeur et affirme que le domicile de son gérant et associé majoritaire ne se situerait pas en Allemagne, mais au Luxembourg, de sorte que le taux d'imposition des dividendes de 20% serait à appliquer en l'espèce au lieu du taux de 15%.

Les parties sont partant en désaccord sur la question de savoir si le domicile du gérant de la société ... est situé en Allemagne ou au Luxembourg.

Le paragraphe 13 de la loi modifiée du 16 octobre 1934, désignée ci-après par « la loi d'adaptation » définit la notion de domicile fiscal dans les termes suivants : « *Einen Wohnsitz im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird* ». L'article 3 de la convention contre la double imposition prévoit de manière similaire: « *Eine natürliche Person hat einen Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens in dem Vertragsstaat, in dem sie eine Wohnung hat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird* ».

Un contribuable a donc son domicile au Luxembourg s'il y possède une habitation dans des conditions permettant de conclure qu'il la conservera et en fera usage. Le domicile fiscal ne correspond pas nécessairement au concept de domicile du droit civil. Alors que la notion de domicile civil est essentiellement juridique et à certains égards fictive, puisque le domicile d'une personne n'est pas affecté par ses déplacements, le domicile au sens fiscal est une notion qui tient essentiellement compte de la réalité<sup>13</sup>.

Au regard de l'article 13 de la loi d'adaptation et de l'article 3 de la convention contre la double imposition, le domicile fiscal est tributaire de quatre critères: 1. la possession, 2. d'une habitation, 3. la conservation et 4. l'usage de cette habitation. La

---

<sup>13</sup> Alain Steichen, op. cit. p.1375, n° 1703s.

possession d'une habitation s'entend comme le pouvoir de disposer en droit et en fait d'une habitation, que ce soit de façon directe en qualité de propriétaire, d'usufruitier ou de locataire ou encore, de façon dérivée ou indirecte. Le terme d'habitation présuppose généralement des locaux normalement aménagés et meublés de manière à pouvoir être considérés comme habitation eu égard à la situation de la personne en cause. En d'autres termes il s'agit de locaux, susceptibles de recueillir durablement des personnes normalement exigeantes concernant les conditions d'hygiène et de salubrité. Mais la possession d'une habitation ne suffit pas en elle-même pour constituer un domicile fiscal. Il faut de plus que le contribuable conserve et fasse usage de cette habitation. La conservation et l'usage s'opposent à l'intermittence, au temporaire. Il faut occuper de façon durable la maison pour que celle-ci devienne la résidence du contribuable.<sup>14</sup>

En l'espèce, force est de prime abord de constater que le fait que le gérant de la société ... soit inscrit auprès des registres de la population de ..., à le supposer établi, malgré l'absence de toute pièce étayant les affirmations de la société demanderesse à ce sujet, implique uniquement qu'il est domicilié au Luxembourg selon le droit civil, mais pas qu'il est domicilié fiscalement au Luxembourg, alors que le domicile civil et fiscal peuvent diverger. L'inscription auprès des registres de la population peut tout au plus constituer un indice dans la détermination du domicile fiscal d'un contribuable.

Par ailleurs, il n'est pas contesté et il ressort plus particulièrement d'un rapport versé au dossier du 29 février 2008 par le service de révision, que le 8 septembre 1994, le gérant de la société ... a acheté un studio d'une surface habitable d'environ 60 m<sup>2</sup>, sis à L-... et que ledit studio a été loué à raison de 40%, soit 24 m<sup>2</sup>, à la société ..., qui y a établi son siège. La surface restante de 60%, soit 36 m<sup>2</sup>, servait de logement au gérant de la société ....

Il est partant constant en cause que le gérant de la société ... est en possession d'un logement au Grand-Duché de Luxembourg. Les parties sont toutefois en désaccord sur la question de savoir si le logement dont dispose le gérant de la société ... au Luxembourg est à considérer comme habitation qu'il conserve et dont il fait usage.

A cet égard, il ressort des constatations du service de révision précité du 29 février 2008, d'ailleurs non contredites sur ce point par la société demanderesse, que les locaux dont dispose le gérant de la société ... à la rue ..., sont, d'une part, de dimension assez réduite et d'autre part, relativement peu meublés. En effet, la société demanderesse affirme elle-même que les locaux d'une dimension assez réduite de 60 m<sup>2</sup> sont divisés et destinés pour un tiers au siège social de la société ... et pour deux tiers au logement du gérant de la société ..., de sorte que la surface disponible pour le logement est réduite à 36 m<sup>2</sup>. Il ressort encore dudit rapport, ainsi que des photos versées en cause par la société demanderesse que le logement ne dispose ni d'une salle à manger, ni d'une chambre à coucher, ni même d'un lit, mais se compose d'une pièce servant à la fois de bureau et donc de siège social de la société ... et de séjour, munie d'une kitchenette, ainsi que d'une petite salle de douche. Eu égard à la surface très réduite disponible pour le logement et à

---

<sup>14</sup> cf. trib. adm. 25 mars 1998, n° 10113 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n°19 ; voir également : Alain Steichen, op. cit. p.1375, n° 1704s.

l'absence d'un lit, le tribunal est amené à conclure que les locaux dont dispose le gérant de la société ... au Luxembourg ne sauraient être considérés comme locaux normalement aménagés et meublés, susceptibles de recueillir durablement des personnes. D'ailleurs, à part les photos des locaux, la société demanderesse ne verse aucune pièce en cause afin d'appuyer son affirmation que son gérant serait domicilié au Luxembourg.

Il s'ensuit que le logement dont disposait le gérant de la société ... au Grand-Duché de Luxembourg entre les années 1998 et 2004, n'est pas à considérer comme habitation au sens des articles 13 de la loi d'adaptation et 3 de la convention contre la double imposition, de sorte que le domicile fiscal du gérant de la société ... ne se situe pas au Grand-Duché de Luxembourg.

Ainsi, eu égard au fait que le siège social de la société ... est établi au Luxembourg et que le gérant de la société, bénéficiaire des dividendes, est à considérer comme domicilié fiscalement en Allemagne, il y a lieu de constater que le directeur a valablement pu confirmer le bureau d'imposition en ce sens qu'il y avait lieu d'appliquer un taux d'imposition réduit de 15% aux dividendes payés par la société ..., en vertu de l'article 3 de la convention contre la double imposition, prévoyant la situation du bénéficiaire des dividendes et du débiteur des dividendes, domiciliés dans deux Etats signataires différents.

Le moyen afférent est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

## **2. Quant à la prescription**

A cet égard le tribunal vient de retenir qu'aux termes de l'article 10 de la loi précitée du 27 novembre 1933, le délai de prescription de droit commun de cinq ans est porté à dix ans en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse. D'autre part le tribunal vient de constater que le délai de prescription est suspendu tant que la décision à intervenir à la suite d'une réclamation ou de l'introduction d'un recours contentieux, n'a pas été rendue et qu'en vertu de l'article 145 AO le délai de prescription prend cours à partir du 1<sup>er</sup> janvier qui suit l'année pendant laquelle la créance est née.

En l'espèce, la créance du Trésor relative à l'impôt sur les revenus de capitaux concernant l'année 1998, est née en 1998, de sorte que le délai de prescription a pris cours le 1<sup>er</sup> janvier 1999.

Par ailleurs, le tribunal vient de constater qu'en l'espèce il y a eu imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, au sens de l'article 10 de la loi précitée du 27 novembre 1933, de sorte que la créance du Trésor se prescrit non point par cinq ans mais, par dix ans. S'y ajoute que la prescription a en l'espèce été suspendue par l'introduction d'une réclamation auprès du directeur jusqu'à l'émission de la décision du directeur, c'est-à-dire du 30 juin 2008 au 2 février 2009 et elle a de nouveau été interrompue par l'introduction du recours contentieux, c'est-à-dire à compter du 3 février 2009.



Eu égard aux éléments qui précèdent, la prescription décennale, ayant pris cours le 1<sup>er</sup> janvier 1999 et suspendue du 30 juin 2008 au 2 février 2009, soit durant sept mois, n'était pas acquise au moment de l'introduction du présent recours, en date du 12 mars 2009. Par conséquent le moyen afférent de la société demanderesse est à rejeter pour ne pas être fondé.

Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, le recours inscrit sous le numéro 25514 du rôle est à rejeter pour n'être fondé dans aucun de ses moyens.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

écarte des débats le mémoire supplémentaire déposé, dans le cadre du recours inscrit sous le numéro 25358 du rôle, par la société à responsabilité limitée ... en date du 26 février 2010 ;

reçoit le recours en réformation, inscrit sous le numéro 25358 du rôle, en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

reçoit le recours en réformation, inscrit sous le numéro 25514 du rôle, en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

condamne la société à responsabilité limitée ... aux frais.

Ainsi jugé par :

Catherine Thomé, premier juge,  
Claude Fellens, premier juge,  
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 13 juillet 2010 par le premier juge Catherine Thomé, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 13.07.2010

Le Greffier du Tribunal administratif